

*Л. Б. Елисеева**Уральский государственный университет им. А. М. Горького*

ПРАВОВЫЕ АСПЕКТЫ РАЗДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ: РОССИЙСКИЙ ВАРИАНТ

Разделение затрат между государством, с одной стороны, и студентами, их родителями, с другой стороны, в последние годы для России – не далекая перспектива, а реальная действительность, причем воспринятая подавляющим большинством граждан довольно спокойно с осознанием мысли, что «за все надо платить».

Резко возросший интерес к образованию в последние годы является положительной тенденцией. Стремление к образованию молодежи и людей, обогащенных жизненным опытом, получающих образование впервые и желающих изменить свою профессиональную ориентацию, людей с разной степенью материальной обеспеченности, желающих вложить средства в образование с целью укрепления собственного благосостояния в будущем или просто с целью саморазвития и самосовершенствования, – реалии нашего времени.

Увеличение числа студентов государственных и негосударственных высших учебных заведений в немалой степени обусловлено возможностью, предоставленной государством гражданам, получать образование на основе полного возмещения затрат вуза на подготовку специалиста с высшим образованием. Таким образом, платность образования способствовала его развитию.

Российская Федерация провозгласила область образования приоритетной. Для реализации государственной политики необходима прежде всего правовая база, эффективность которой определяется:

- 1) содержанием составляющих ее нормативно-правовых актов;
- 2) наличием механизмов ее реализации.

Рассмотрим содержание действующих нормативно-правовых актов с позиций правоприменителя – бюджетного образовательного учреждения, осуществляющего деятельность, приносящую до-

полнительный доход, т.е. имеющего внебюджетные источники финансирования. Деятельность такого учреждения регулируется одновременно гражданским, бюджетным и налоговым законодательством.

Бюджетное и гражданское законодательство

Если гражданское законодательство основывается на принципе равноправия сторон, то бюджетное построено на принципе власти–подчинения. В соответствии с гражданским законодательством, если учреждению предоставлено право осуществлять приносящую доход деятельность, то доходы, полученные от такой деятельности, и приобретенное за счет этих доходов имущество поступают в самостоятельное распоряжение учреждения и учитываются на отдельном балансе (ст. 298 ГК РФ).

В соответствии с бюджетным законодательством средства, полученные бюджетным учреждением от приносящей доход деятельности, учитываются в доходах бюджета в полном объеме и являются источниками доходов бюджета соответствующего уровня (ст. 41, 42 БК РФ), а следовательно, не могут быть использованы учреждением самостоятельно, без разрешения собственника.

Таким образом, налицо коллизия между бюджетным и гражданским законодательством. В теории права существуют различные способы разрешения коллизионных норм:

- по предмету правового регулирования;
- по времени принятия нормы;
- по соотношению общая норма – специальная норма.

Не вдаваясь в подробный анализ, констатируем, что для бюджетного учреждения все эти спо-

собы оказываются не в пользу приоритета применения гражданского законодательства перед бюджетным.

Вероятно, есть определенные основания относиться к неналоговым доходам бюджета доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности (например, доходов от аренды), однако позиция отражать в доходах бюджета доходы от оказания платных услуг бюджетными учреждениями кажется безосновательной, если учесть тот факт, что для осуществления внебюджетной деятельности помимо наличия имущества необходимы личная инициатива руководителей, желание и умение менеджеров работать на рынке образовательных услуг в условиях складывающейся жесткой конкуренции с негосударственными образовательными учреждениями, наличие высококвалифицированных кадров, прочие субъективные факторы, роль которых едва ли можно переоценить.

Однако практика последних двух-трех лет показывает наличие тенденции к отстранению вузов от управления заработанными средствами. Свидетельством тому является постепенный переход к казначейскому исполнению учета внебюджетных средств бюджетных учреждений, постепенный перевод счетов по внебюджетным средствам в отделения казначейства.

Налоговое законодательство

Не более оптимистично обстоят дела и с применением налогового законодательства бюджетными учреждениями. Солидные газеты и журналы, издающие материалы в области финансов и бухгалтерского учета, постоянно публикуют материалы с красноречивыми заголовками: «Платить или судиться?», «Внебюджетные средства – проблемы и пути решения», «Применимы ли налоговые льготы закона «Об образовании»?» и т. д.

И причина, породившая сомнения и неясности, также заключается в противоречивости правовых норм.

10.07.1992 г. был принят Закон РФ №3266-1 «Об образовании», в котором государство предусмотрело ряд гарантий приоритетности образования:

- государственное и (или) муниципальное финансирование;
- ежегодное выделение финансовых средств на нужды образования, защищенность соответствующих статей бюджетов всех уровней;

– освобождение образовательных учреждений независимо от организационно-правовых форм от уплаты всех видов налогов в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих учреждений;

– специальная система налоговых льгот предприятиям и физическим лицам, осуществляющим инвестиции в образование;

– льготы по налогообложению недвижимости собственникам, сдающим свое имущество в аренду образовательным учреждениям и др.

Больше того, п.3 ст. 40 указанного закона освободил образовательные учреждения от уплаты всех видов налогов.

Однако многие «налоговые» законы подобных обширных льгот не содержат. И образовательное учреждение оказывается перед выбором: доказывать право использовать налоговые льготы в арбитражных судах либо нести налоговое бремя наряду с коммерческими организациями. Анализ судебно-арбитражной практики в разные временные периоды и в разных арбитражных округах показывает неоднозначный подход арбитров к решению вопроса о применении налоговых льгот образовательными учреждениями. И если до вступления в силу части первой Налогового кодекса РФ для применения налоговых льгот, предусмотренных законом «Об образовании», для отстаивания позиции образовательного учреждения перед налоговыми и судебными органами существовали значительные шансы, то вступившая в силу с 01.01.1999 г. часть первая Налогового кодекса РФ установила, что льготами по налогам и сборам признаются преимущества, предусмотренные *только* налоговым законодательством о налогах и сборах. Ситуация стала еще более запутанной.

В связи с проблемой применения налоговых льгот образовательными учреждениями обращает на себя внимание постановление от 17.11.2000 № 816-III Госдумы «О парламентском запросе Госдумы РФ Федеральному министру РФ по налогам и сборам «О неправомерности требований налоговых органов об уплате образовательными учреждениями налога на пользователей автомобильных дорог», указывающего на тот факт, что Закон «Об образовании» является федеральным законом прямого действия, нормы которого никто не отменял. Однако данный парламентский запрос, однозначно выразивший отношение законодателей к проблеме, не изменил позицию налогового ведомства.

Ситуация еще более осложнится, если часть вторая Налогового кодекса, регулирующая специальные вопросы налогообложения и льготы по кон-

кретным налогам не решит вопрос о применении налоговых льгот.

Предпринимательская деятельность образовательного учреждения

До сих пор понятие «предпринимательская деятельность», а именно такая деятельность подпадает под режим налогообложения, находит неоднозначное толкование в нормативных источниках. Трактовку этого понятия можно найти в ГК РФ, законе «Об образовании», Инструкции по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, утвержденной приказом МФ РФ от 30.12.99 №107н, Инструкции ГНИ «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль бюджетными организациями...» от 20.08.98 №48. По мнению налоговой службы платная образовательная деятельность бюджетного учреждения является предпринимательской деятельностью. Позиция Минфина считать средства, полученные от оказания платных услуг, предусмотренных уставом, целевыми или предпринимательскими, после «недолгих» полугодовых колебаний в 2000 г. также совпала с позицией МНС РФ, создав массу хлопот бухгалтерским службам бюджетных учреждений. Толкова-

ние МНС РФ и МФ РФ расходится с позицией положений закона «Об образовании», согласно которому образовательная деятельность к предпринимательской не относится.

Подводя итог вышесказанному, заметим, что сегодня возникла острая необходимость решения ряда вопросов на законодательном уровне:

- необходимо устранить возникшие правовые коллизии;
- определить, что самостоятельная деятельность бюджетного учреждения, приносящая доход, регулируется гражданским законодательством;
- однозначно решить вопрос о возможности применения бюджетными учреждениями льгот по налогам в случае использования полученных доходов на нужды образовательного учреждения и тем более в случаях использования внебюджетных средств в условиях бюджетного недофинансирования.

Решение поставленных вопросов позволит реализовать государственную политику приоритетности образования, его доступности, стимулирует инициативу вузов к получению внебюджетных доходов, что в конечном итоге неизбежно приведет к необходимости поддержания образовательными учреждениями конкурентоспособности и повышению качества, предоставляемых ими образовательных услуг.